

# FR\_GERICHTE 604 2014 68 vom 25. Januar 2016

FR Kantonsgericht, 2016-01-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2014\\_68](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_68)

FR: FR\_GERICHTE 604 2014 68 du 25 janvier 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2014 68 del 25 gennaio 2016

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 30

parts (75 %) de la société, les 10 autres parts ayant été vendues le 1er février 2010 selon l'extrait du registre du commerce disponible à l'adresse [www.Zefix.ch](http://www.Zefix.ch). B. Pour la période fiscale 2011, le réviseur en charge de la taxation de la société précitée a avisé le secteur de taxation des personnes physiques de C. \_\_\_\_\_, par communication interne du 12 juin 2012, qu'une reprise de CHF 22'702.- était opérée sur le capital imposable de la société pour 2011 au titre d' "augmentation du compte sociétaire avec amortissement financier", reprise qui devait être considérée comme une distribution dissimulée de dividende. La communication indiquait que A. \_\_\_\_\_ et son épouse détenaient 75 % du capital de sorte que la distribution était imposable de manière réduite (art. 21 al. 1bis de la loi sur les impôts cantonaux et 20 al. 1bis de la loi sur l'impôt fédéral direct) et qu'il convenait de vérifier avec leur déclaration privée la concordance du nouveau solde du compte courant (CHF 33'095.-) dans l'état des dettes. Dans la déclaration d'impôt 2011 enregistrée au Service cantonal des contributions le 17 septembre 2012, A. \_\_\_\_\_ et son épouse ont déclaré des revenus d'activité lucrative de, respectivement, CHF 57'049.- et CHF 27'499.- et des placements privés de CHF 261'175.-. Ils ont par ailleurs fait valoir une dette envers la société de CHF 73'297.- et une déduction de CHF 1'125.- correspondant aux intérêts de ce prêt. Par taxation ordinaire du 13 décembre 2012 pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a arrêté la charge fiscale cantonale et fédérale de A. \_\_\_\_\_ et son épouse à CHF 4'941.90 selon le détail suivant : 2011 Impôt fédéral direct CHF 0.- après déduction d'impôt de CHF 500.- Impôt cantonal sur le revenu CHF 3'289.60 (revenu imposable de CHF 56'635.-) Impôt cantonal sur la fortune CHF 1'652.30 (fortune imposable de CHF 590'158.-) Cette taxation est entrée en force sans avoir été contestée. C. Dans leur déclaration d'impôt 2012 datée du 15 mars 2013, A. \_\_\_\_\_ et son épouse ont déclaré des revenus d'activité lucrative de, respectivement, CHF 57'066.- et CHF 23'936.- et des placements privés de CHF 235'049.-. Ils ont par ailleurs fait valoir une dette de CHF 74'522.- envers la société et une déduction de CHF 1'125.- correspondant aux intérêts de ce prêt. Pour la période fiscale 2012, le réviseur en charge de la taxation de la société précitée a une nouvelle fois avisé le secteur de taxation des personnes physiques de C. \_\_\_\_\_, par communication interne du 6 juin 2013, qu'une reprise de CHF 15'000.-, à considérer elle aussi comme une distribution dissimulée de dividende, était opérée sur le capital imposable de la société pour 2012 au titre d' "amortissement financier du compte associé non effectué". La communication indiquait que A. \_\_\_\_\_ et son épouse détenaient 75 % du

capital de sorte que la distribution était imposable de manière réduite (art. 21 al. 1bis de la loi sur les impôts cantonaux et 20 al. 1bis de la loi sur l'impôt fédéral direct) et qu'il convenait de vérifier avec leur déclaration privée la

Tribunal cantonal TC Page 3 de 14 concordance des informations suivantes : "- Solde du compte courant au 31.12.2012 (sur état des dettes) CHF 19'320.-" et "- Intérêts calculés sur ce dit compte CHF 1'125.-". D. Le 16 janvier 2014, le Service cantonal des contributions a rectifié la taxation du 13 décembre 2012 pour la période fiscale 2011 et procédé à la taxation ordinaire de la période 2012 en y intégrant, sous le code 3.210, les reprises de CHF 22'702.- et CHF 15'000.- et en modifiant, sous le code 4.210, le montant des dettes privées pour tenir compte du solde du compte courant sociétaire. Pour la période fiscale 2011, la charge fiscale cantonale et fédérale de A. \_\_\_\_\_ et son épouse a été augmentée de CHF 4'941.90 à CHF 7'946.80. Et pour la période fiscale 2012, elle a été fixée à CHF 3'196.35 : 2011 2012 Impôt fédéral direct CHF 409.- (revenu imposable de CHF 75'599.-) après déduction d'impôt de CHF 500.- CHF 0.- après déduction d'un impôt de CHF 502.- Impôt cantonal sur le revenu CHF 5'978.20 (revenu imposable de CHF 81'937.-) CHF 2'214.85 (revenu imposable de CHF 44'955.-) Impôt cantonal sur la fortune CHF 1'559.60 (fortune imposable de CHF 557'063.-) CHF 981.50 (fortune imposable de CHF 392'671.-) En date du 20 février 2014, le Service cantonal des contributions a rectifié les taxations du 16 janvier 2014. Pour la période fiscale 2011, la charge fiscale cantonale et fédérale de A. \_\_\_\_\_ et son épouse a été arrêtée à CHF 7'377.20 (soit CHF 2'435.30 de plus que les CHF 4'941.90 fixés dans la taxation ordinaire initiale du 13 décembre 2012). Pour la période fiscale 2012, leur charge fiscale cantonale et fédérale a été fixée à CHF 4'935.35 (soit CHF 1'739.00 de plus que les CHF 3'196.35 arrêtés en taxation ordinaire du 16 janvier 2014) : 2011 2012 Impôt fédéral direct Inchangé, CHF 409.- CHF 0.- (revenu imposable de CHF 59'087.-) après déduction d'un impôt de CHF 502.- Impôt cantonal sur le revenu Inchangé, CHF 5'978.20 CHF 3'815.85 (revenu imposable de CHF 61'755.-) Impôt cantonal sur la fortune CHF 990.- (fortune imposable de CHF 396'063.-) CHF 1'119.50 (fortune imposable de CHF 447'873.-) Remarques 3210 Rappel d'impôt concernant une information transmise par le secteur des personnes morales pour la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl : CHF 22'702.- Augmentation du compte sociétaire avec amortissement financier = Distribution dissimulée de dividende 4210 Nouveau solde compte courant état des dettes selon information transmise par le secteur des personnes morales : CHF 33'095.- Seul ce point peut faire l'objet d'une réclamation, car la taxation est définitive. 3210 Rappel d'impôt concernant une information transmise par le secteur des personnes morales pour la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl : CHF 15'000.- Amortissement financier du compte associé non effectué = Distribution dissimulée de dividende 4210 Nouveau solde compte courant état des dettes selon information transmise par le secteur des personnes morales : CHF 19'320.- E. Le 20 mars 2014, A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre des taxations rectifiées des périodes fiscales 2011 et 2012. Il a fait valoir notamment ce qui suit : "rectifications sur les positions 3.21 et 4.21 portent sur une interprétation excessive de la jurisprudence du Tribunal fédéral par rapport à la présence d'un compte-courant libellé à mon nom dans le bilan de la Société à responsabilité limitée B. \_\_\_\_\_. Le contenu de cette créance que la société détient

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 contre moi correspond à des dépenses domestiques courantes, aux intérêts et à ma participation au loyer. Ma dette ne préterite en rien aux intérêts de la Sàrl, au contraire. D'une part parce que l'intérêt facturé à ma charge est

largement supérieur à l'intérêt bonifié par la banque (0,05 %) sur le compte-courant de la société et que, d'autre part, aucune dette bancaire n'apparaît au passif du Bilan de la Sàrl. En outre, votre avis de taxation rectificatif 2011 émis le 16.1.2014, intervient treize mois après l'entrée en force de la taxation ordinaire du 13.12.2012. Ce décalage ne m'a pas permis dès lors d'entreprendre, plus tôt, une démarche en vue de l'assainissement de ma dette tel que discuté lors de ma rencontre du 18.3.2014 avec [le] réviseur. En effet, je m'engage avec effet immédiat à payer à B.\_\_\_\_\_ Sàrl les intérêts des exercices 2011, 2012 et 2013 et à procéder, progressivement, au remboursement de la dette à raison de Fr. 12'000 par an. En conclusion, je demande que les avis de taxation 2011 et 2012 reflètent les données contenues dans les déclarations d'impôt respectives". Par deux décisions du 29 avril 2014, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation précitée sur un point qui ne fait pas l'objet de la présente procédure. Il l'a rejetée en revanche sur la question des reprises opérées sous le code 3.210 (placements privés) pour chacune des périodes fiscales 2011 et 2012 et sous le code 4.210 (intérêts et dettes privées) pour la période fiscale 2011. Il a indiqué, s'agissant du redressement du revenu en raison de l'avantage appréciable provenant de la société, que l'évocation de la jurisprudence du Tribunal fédéral par le contribuable permettait de considérer que la base légale ayant conduit à ces divers redressements était connue de ce dernier. Et de souligner qu'une correspondance du 6 janvier 2009 l'avait informé qu'il en serait fait application à l'avenir et qu'un premier redressement de CHF 17'500.- au titre de distribution de dividende devait intervenir sous la rubrique 3.215 de l'avis de taxation 2009 (notifié le 21 octobre 2010 suite à la communication du 30 juillet 2010 par le réviseur en charge de la taxation de la société). De l'avis du Service cantonal des contributions, le bien-fondé de cette correction était admis dans la mesure où aucune réclamation n'avait été déposée à l'encontre de la taxation de la période fiscale 2009. Les reprises de CHF 22'702.- pour 2011 et de CHF 15'000.- pour 2012 ont ainsi été maintenues et imposées sous le code 3.210 des avis de taxation respectifs, la déduction prévue par le code 4.160 (déduction du 50 % des rendements de participations qualifiées) omise le 20 février 2014 étant accordée au contribuable. Quant aux dettes privées (code 4.210) de la période fiscale 2011, le montant de CHF 33'095.- concernant un nouveau solde du compte courant dans l'état des dettes non pris en considération dans l'avis de taxation du 20 février 2014 a été déduit, le nouveau montant de la dette étant fixé à CHF 33'134.- (au lieu de CHF 106'431.-). Suite à cette décision, les taxations ont été rectifiées le 15 mai 2014. Pour la période fiscale 2011, la charge fiscale cantonale et fédérale de A.\_\_\_\_\_ et son épouse a été arrêtée à CHF 5'898.85 (soit CHF 956.95 de plus que les CHF 4'941.90 arrêtés dans la taxation ordinaire initiale du 13 décembre 2012). Pour la période fiscale 2012, leur charge fiscale cantonale et fédérale a été fixée à CHF 4'057.70 (soit CHF 861.35 de plus que les CHF 3'196.35 arrêtés dans la taxation du 16 janvier 2014) : 2011 2012 Impôt fédéral direct CHF 107.- (revenu imposable de CHF 65'579.-) après déduction d'un impôt de CHF 500.- CHF 0.- (revenu imposable de CHF 53'087.-) après déduction d'un impôt de CHF 502.- Impôt cant. / revenu CHF 4'571.65 (revenu imposable de CHF 69'226.-) CHF 2'938.20 (revenu imposable de CHF 53'055.-) Impôt cantonal sur la fortune CHF 1'220.20 (fortune imposable de CHF 469'360.-) CHF 1'119.50 (fortune imposable de CHF 447'873.-)

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 F. Par acte du 22 mai 2014, A.\_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre des deux décisions sur réclamation du 29 avril 2014. Il fait valoir en substance qu'il n'a eu connaissance du courrier du 6 janvier 2009 - adressé à un mandataire avec lequel il n'était plus en relation - qu'en mars 2014 et que ce dernier porte sur une

interprétation abusive et disproportionnée d'une jurisprudence du Tribunal fédéral. Il explique notamment que sa créance envers la société - qui correspond à des dépenses domestiques courantes, aux intérêts et à sa participation au loyer de son appartement - "représente environ le 30 % du total de l'actif de B. \_\_\_\_\_ Sàrl (pièce 8 & 8a). Un intérêt de 1,5 % m'est débité (8a) alors qu'un taux de 0,05 % est crédité à B. \_\_\_\_\_ par la Banque D. \_\_\_\_\_ sur son compte-courant (pièce 9). Aucune dette à long terme ne figure au Bilan (pièce 8). Les fonds étrangers au passif sont largement couverts par le solde de l'actif (pièce 8). Mon salaire à charge de la société est de Fr. 4'900.- par mois (pièce 10). Un plan de remboursement a commencé par un premier paiement le 31.3.2013 de Fr. 13'375.-, comprenant intérêts 2011 à 2013 et capital de Fr. 10'000.- (pièce 11). En résumé, ma dette ne prétérîte en rien les intérêts de la Sàrl, contrairement au cas mentionné dans la jurisprudence du Tribunal fédéral, lequel est d'une portée, d'un contexte et d'un volume totalement différents. En conclusion, je demande l'annulation du redressement effectué par le Service cantonal des contributions sur les taxations 2011 et 2012". L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 27 mai 2014 a été versée dans le délai imparti. Le 3 juillet 2014, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations. Il expose que les communications du réviseur en charge de la taxation de la société ont été classées sans autre dans le dossier fiscal du recourant et qu'à la suite d'un contrôle, il est apparu que les reprises n'avaient pas été effectuées pour les périodes fiscales 2011 et 2012. Il rappelle ensuite que dès la période fiscale 2006, la section des personnes morales avait invité le recourant, par lettre du

### **E. 31**

juillet 2007, à répondre à un questionnaire relatif au compte débiteur dans la mesure où il bénéficiait d'un prêt en compte courant de CHF 68'553.80. Et en date du 6 janvier 2009, la section des personnes morales avait indiqué à la fiduciaire que la créance du recourant, détenteur de parts de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl, avait augmenté, surtout en 2007, qu'aucun remboursement n'avait été effectué et que cela constituait une prestation appréciable en argent soumise à imposition. Il ajoute que si un plan de remboursement a certes commencé à être suivi, cela n'a aucune incidence sur le solde encore dû au 31 décembre 2012 comme le recourant et son nouveau représentant en ont été informés lors de leur visite du 19 mars 2014. A cette occasion, le recourant a été rendu attentif qu'il n'avait "plus qu'à rembourser le solde restant sur son compte actionnaire après la comptabilisation du dividende repris, soit CHF 19'320.- (solde au 31.12.2012 : CHF 74'522.- [déclarés] moins dividendes repris de CHF 55'202.- [CHF 17'500.- + CHF 22'702.- + CHF 15'000.-])". Une copie de cette détermination a été communiquée au recourant pour information le 22 juillet 2014. Par courrier du 16 novembre 2015, le recourant a indiqué spontanément que le montant de son emprunt auprès de la société s'élevait à CHF 45'552.- au 30 juin 2015, "soit plus de 40 % inférieur à son montant le plus haut".

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 en droit I. Impôt fédéral direct (604 2014 68) 1. Le recours, déposé le 22 mai 2014 contre les décisions du 29 avril 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Selon l'art. 20 al. 1bis LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les

augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir d'ailleurs également l'art. 20 al. 1 LIFD). Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d' "avantage appréciable en argent" lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme "distribution dissimulée de bénéfice" lorsqu'il s'agit de la société (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 20 n. 120). Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (voir art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C\_927/2013 du 21.05.2014 consid. 5.1; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C\_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (voir par exemple ATF 140 II 88 consid. 4.1; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1; 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014, in Archives 82 482, RDAF 2014 II 78). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du "Dealing at arm's length"; ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60). b) L'avantage appréciable en argent peut prendre autant de formes qu'il y a de contrats possibles entre une société et son actionnaire / détenteur de parts. Tel est notamment le cas du

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 prêt (DANON in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20 n. 86 ss, 89). Le prêt qu'une société de capitaux accorde à son actionnaire ou à un proche constitue une prestation appréciable en argent qui doit être ajoutée au revenu de son bénéficiaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD si l'opération s'écarte des conditions qui prévaudraient entre tiers. Dans le cadre de cette comparaison avec les tiers, il importe de tenir compte de toutes les circonstances du cas d'espèce, en partant du contrat conclu entre les parties. Le Tribunal fédéral a développé des critères permettant d'apprécier si un prêt constitue une prestation appréciable en argent. C'est notamment le cas lorsque l'octroi d'un prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure générale du bilan, à savoir lorsqu'il n'est pas couvert par les moyens à disposition de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport à l'ensemble de ses actifs, de sorte qu'il représente un risque important pour elle. Un prêt peut également constituer une prestation appréciable en argent si la société pouvait avoir des doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune disposition relative au remboursement du prêt, lorsque les intérêts ne sont pas payés, mais ajoutés au compte d'emprunt et qu'il n'existe aucun contrat écrit. Pour

juger si un prêt constitue une prestation appréciable en argent, il faut partir du moment où le prêt a été accordé. On ne peut tenir compte de développements ultérieurs que dans la mesure où ils étaient déjà connus à ce moment-là, ou qu'ils étaient prévisibles (arrêt TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2 s. et références citées). Dans ce même arrêt 2C\_927/2013 (consid. 5.3 et références citées), le Tribunal fédéral a indiqué que ces critères ont été avant tout développés pour déterminer si un prêt réel, à savoir une prestation accordée par une société à titre onéreux, l'emprunteur étant tenu au remboursement du prêt (art. 312 CO), constitue une prestation appréciable en argent. Si l'enjeu consiste en revanche à déterminer si un prêt est simulé, il faut alors démontrer que sur la base des rapports particuliers entre les parties et de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, on ne peut pas ou on ne peut plus compter sérieusement sur le remboursement du prêt. Dans ce contexte, l'absence de contrat écrit n'est pas en soi déterminante, puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation; en revanche, le fait que le prêt ne figure pas au bilan de la créancière (et, le cas échéant, à celui du débiteur) et que ce dernier ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs peut signifier que les intéressés eux-mêmes admettent l'inexistence d'un prêt. Le fait que le but statutaire de la société prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas de conclure sans autre à l'existence d'une simulation. Il faut en revanche admettre que le prêt a été simulé lorsqu'il a permis à son bénéficiaire de financer dans une large mesure son train de vie ou de rembourser des dettes privées. La situation financière respective des parties doit également être examinée. Un prêt dont le montant est inhabituellement élevé par rapport à la fortune de la société prêteuse peut paraître insolite en comparaison avec des tiers, en particulier si ce prêt représente le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant, mais ne permet pas encore de conclure qu'il ne faut pas compter avec le remboursement du prêt. La situation doit être appréciée différemment si la société n'a pas les fonds propres suffisants pour octroyer le prêt, de sorte qu'elle doit elle-même se procurer ces moyens auprès d'un tiers. Il y a par ailleurs clairement simulation lorsque le débiteur se trouve dans une situation financière délicate et qu'il n'est pas en mesure d'exécuter dans la durée et par ses propres moyens les obligations découlant du prêt, soit le paiement des intérêts et de l'amortissement. L'admission d'une simulation n'est possible que sur la base d'indices clairs, faute de quoi l'autorité fiscale doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 Le Tribunal fédéral a considéré, dans son arrêt 2C\_927/2013 précité (consid. 5.7), que le prêt dont il avait à juger n'aurait jamais été accordé à un tiers, qu'il constituait une prestation appréciable en argent et que la question, plus spécifique, consistant à savoir si ce prêt était en réalité simulé, faute de volonté de remboursement initiale de la part du recourant, n'avait donc pas besoin d'être tranchée. c) Dans le domaine des prestations appréciables en argent ou distributions dissimulées de bénéfice, les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent de la manière suivante : il incombe d'abord aux autorités fiscales d'apporter la preuve qu'il existe une disproportion manifeste entre une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement

justifié des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et références; arrêts TF 2C\_88 et 89/2011 du 3 octobre 2011; 2C\_414/2012 du 19 novembre 2012, consid. 3.2). 3. a) En l'espèce, l'autorité intimée a produit à l'appui de ses observations sur le recours une copie du "Questionnaire relatif au compte débiteur" rempli et retourné à l'autorité intimée à fin août 2007 par l'ancienne fiduciaire du recourant. Ce questionnaire, qui indique le recourant comme bénéficiaire du prêt à son point 1, se présente comme il suit : Sur cette base, l'autorité intimée, par sa section des personnes morales, s'est adressée à la fiduciaire représentant la société le 6 janvier 2009 en relevant que la créance de son détenteur de parts (le recourant) avait augmenté sans qu'aucune garantie ne soit accordée par l'emprunteur et sans qu'aucun plan de remboursement ne soit suivi. Après avoir été informée d'une jurisprudence

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 du Tribunal fédéral rendue dans le cas d'un prêt apparent à l'actionnaire (publiée in RDAF 1984 362ss), la société a été invitée à ne plus augmenter le solde du compte courant débiteur du recourant au 31 décembre 2008, les intérêts dès 2009 devant être payés et non plus activés. Elle a été avisée que si tel devait ne pas être le cas, l'augmentation du prêt serait traitée comme une prestation faite à l'actionnaire. Dite autorité a souligné ce qui suit : "Selon votre proposition, un remboursement sur 3 voire 4 années est prévu. Dès lors, vous voudrez bien vous y conformer. A défaut, nous procéderons à un amortissement annuel d'office de CHF 15'000.- qui sera considéré au titre de distribution de dividende". b) Sans trancher de manière définitive la question de savoir si ce prêt en compte courant constitue un prêt simulé (que ce soit à l'origine ou ultérieurement) notamment parce qu'il a servi à financer le train de vie du recourant, il convient à tout le moins de constater que, malgré l'injonction du 6 janvier 2009, non seulement le recourant n'a pas remboursé, "en 3 ou 4 années", sa dette envers la société (CHF 68'553.- au 31 décembre 2006) mais encore cette dette a-t-elle augmenté. C'est ainsi que les déclarations d'impôts des années 2011 et 2012 font état d'une dette envers la société s'élevant, respectivement, à CHF 73'297.- et CHF 74'522.-. Et les intérêts ont été comptabilisés en augmentation du prêt, la communication du réviseur en charge de la taxation de la société établie le 6 juin 2013 pour la période fiscale 2013 précisant que les intérêts calculés en plus sur le compte courant s'élevaient à CHF 1'125.-. De plus, même si le prêt en cause représente environ le 30% des actifs de la société, il s'agit d'un élément important de ces actifs comme en attestent les comptes produits à l'appui du recours : Il importe surtout de retenir que le prêt consenti au recourant (porteur de la totalité des parts sociales avec son épouse lors de l'octroi du prêt avant le 31 décembre 2006 et encore du 75 % de ces parts dès le 1er février 2010) l'a été sans que celui-ci ne soit tenu de fournir des garanties et en

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 l'absence de toute convention ainsi que l'indique le questionnaire relatif au compte débiteur. A cela s'ajoute le fait que la société n'a pas vocation à octroyer des prêts au vu de son but social qui consiste dans l'exploitation d'établissements publics. Que l'intérêt dû par le recourant soit fixé à 1.5 % alors qu'un taux de 0.5 % est crédité à la société par la banque ou encore que la dette ait diminué comme le démontre le dernier acte du 13 novembre 2015 n'y change rien, dès lors que le prêt octroyé n'aurait jamais été accordé à un tiers à de telles conditions et qu'il constitue ainsi une

prestation appréciable en argent. 4. a) Cela étant, dans la mesure où la reprise opérée pour la période fiscale 2011 l'a été alors que la taxation ordinaire de cette période était entrée en force depuis plus d'un an, il convient d'examiner si les conditions d'une rectification de cette taxation étaient réalisées. En effet, malgré son entrée en force, une décision peut être corrigée mais à des conditions restrictives. Le droit fiscal harmonisé, qui converge sur cet aspect avec l'impôt fédéral direct, connaît un *numerus clausus* des voies de droit permettant de revenir sur une décision ou sur un jugement entré en force. Il s'agit de la révision (en faveur du contribuable; art. 51 LHID et 147 ss de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] qui correspond aux art. 188 ss en droit cantonal harmonisé), de la correction (en faveur du contribuable ou du pouvoir public; art. 52 LHID et 150 LIFD correspondant à 191 LICD) et, pour finir, du rappel d'impôt (en faveur du pouvoir public; art. 53 s. LHID et 151 LIFD correspondant à l'art. 192 LICD) (arrêt TF 2C\_519/2011 du 24 février 2012 traduit in RDAF 2012 II 418). L'autorité intimée a fait figurer la remarque "3210 Rappel d'impôt" sur la taxation litigieuse. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD). Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation (CASANOVA in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art.151 n. 9 et 15). b) En l'occurrence, l'on ne saurait considérer que l'autorité intimée n'avait pas connaissance du fait que le recourant avait bénéficié d'un avantage appréciable en argent en 2011. Une communication en ce sens avait été versée au dossier en date du 12 juin 2012, soit près de six mois avant qu'elle ne procède à la taxation des revenus et fortune du recourant et de son épouse le 13 décembre 2012 en omettant d'en tenir compte. Partant, en l'absence d'un fait inconnu de l'autorité de taxation, les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas réalisées lorsque dite autorité a procédé à une rectification de la taxation en 2014 pour imposer l'avantage appréciable en argent dont avait bénéficié le recourant. A noter par ailleurs que le recourant n'avait pas été informé de l'ouverture d'une telle procédure comme l'exige pourtant l'art. 153 al. 1 LIFD. Toutefois, dans la mesure où la fiduciaire du recourant avait été dûment informée du fait qu'il serait procédé à un amortissement annuel d'office considéré comme distribution dissimulée de bénéfice en cas de non remboursement du prêt, il convient d'examiner si cette taxation incomplète pouvait

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 tout de même être modifiée au regard du principe de la bonne foi, plus particulièrement de l'abus de droit. 5. a) Dans un arrêt du 23 juin 2006, notamment, la Cour fiscale a rejeté le recours formé contre la rectification d'une taxation entrée en force en jugeant que la question de savoir si l'octroi d'une déduction de CHF 35'283.- au titre de frais d'entretien d'immeuble, au lieu des CHF 1'590.- revendiqués par le contribuable et auxquels il avait droit, constituait une erreur de transcription pouvait rester ouverte du moment qu'il s'agissait d'une erreur manifeste et essentielle et que la taxation devait, en application du principe de la bonne foi, être corrigée en défaveur du contribuable

même si aucun des motifs légaux de rappel ou de correction d'erreur de calcul ou de transcription n'était donné. La Cour a précisé que la jurisprudence et la doctrine avaient élargi à titre très exceptionnel la possibilité de modifier ultérieurement une taxation même si aucun des motifs légaux de rappel (ou de correction d'erreur de calcul ou de transcription) n'est donné. Mettant en balance le principe de la bonne foi (interdiction de l'abus de droit) et celui de la sécurité juridique, elle a rappelé que selon le Tribunal fédéral, une taxation incorrecte, déjà entrée en force, pouvait être modifiée au désavantage du contribuable, lorsque l'inexactitude provient d'une erreur manifeste de l'autorité et qu'elle a été ou devait être reconnue d'emblée par le contribuable : en effet, le contribuable agit contrairement à la bonne foi en ne rendant pas l'autorité attentive à son erreur et il est contraire aux règles de la bonne foi de s'opposer à la correction d'une taxation entachée d'une erreur grossière et manifeste de l'autorité. La Cour fiscale a observé que cette jurisprudence avait été saluée par une partie de la doctrine, qui avait cependant émis le vœu qu'elle n'aille pas à sens unique mais soit également appliquée en faveur du contribuable. Elle a considéré que dès lors, soit un rappel soit une révision facilitée (c'est-à-dire même en l'absence d'un motif classique de rappel ou de révision) serait admis lorsqu'une décision est entachée d'une erreur (de droit ou de fait) manifeste et essentielle de l'autorité fiscale (arrêt TC 4F 2005 183/184 consid. 4 et références citées<sup>1</sup>). Plus récemment, la Cour fiscale a confirmé cette jurisprudence après avoir procédé à un tour d'horizon de la jurisprudence fédérale. Elle a rappelé que l'on ne pouvait rectifier l'erreur manifeste et essentielle entachant une taxation entrée en force en vertu du principe de la bonne foi et de l'interdiction de l'abus de droit qu'à des conditions sévères. C'est pourquoi la correction d'une taxation entrée en force n'entrent ne ligne de compte que de manière exceptionnelle (arrêt TC 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014, in RFJ 2014 p. 85 et RF 2014 p. 4632). b) En l'espèce, la taxation du 13 décembre 2012 contient une erreur : le revenu imposable du recourant et de son épouse aurait dû être augmenté de CHF 22'702.- (moins une déduction de CHF 9'080.- pour tenir compte de la déduction pour rendement de participations qualifiées), et leur dette de CHF 73'297.- envers la société diminuée de CHF 40'202.- (pour tenir compte du nouveau solde du compte courant de CHF 33'095.-) comme l'indiquait la communication du 12 juin 2012 du réviseur en charge de la taxation de la société. Cette erreur était manifeste dans la mesure où le recourant pouvait se rendre compte que son revenu imposable n'avait pas été augmenté malgré le fait qu'il n'avait effectué aucun remboursement du prêt accordé par sa société alors qu'il devait s'y attendre depuis que sa fiduciaire en avait été informée le 6 janvier 2009. Pour la période fiscale 2009, tel avait d'ailleurs été le cas et le recourant ne s'était pas opposé au redressement de son revenu imposable. Toutefois, l'existence d'une erreur manifeste ne suffit pas encore à justifier la rectification de la taxation en cause. Encore faut-il que cette erreur ait été essentielle. Par rapport à [http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence\\_2013/section\\_administrative/2006/juris\\_admin\\_51\\_60.htm](http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence_2013/section_administrative/2006/juris_admin_51_60.htm) sous le no 51 2 [http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/des\\_2014\\_1/01-10.htm](http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/des_2014_1/01-10.htm) sous le no 6 Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 la charge fiscale de CHF 4'941.90 (CHF 0.- d'IFD + CHF 1'652.30 d'impôt sur la fortune + CHF 3'289.60 d'impôt cantonal sur le revenu) initialement fixée dans la taxation ordinaire du 13 décembre 2012, celle de CHF 5'898.85 (CHF 107.- d'IFD + CHF 1'220.20 d'impôt sur la fortune + CHF 4'571.65 d'impôt cantonal sur le revenu) arrêtée dans la taxation rectifiée du 15 mai 2014 a augmenté de CHF 956.95, ce qui représente une progression de 16 %. Compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'espèce, il apparaît qu'une telle incidence ne suffit pas à qualifier d'essentielle l'erreur commise dans la taxation du 13 décembre 2012. Par conséquent, à défaut d'être non

seulement manifeste mais également essentielle, cette erreur entachant la taxation du 13 décembre 2012 pour la période fiscale 2011 ne pouvait pas être corrigée. Il s'ensuit que la taxation rectifiée du 15 mai 2014 pour cette même période fiscale doit être annulée. 6. a) Au vu de ce qui précède, le recours en matière d'impôt fédéral direct est partiellement admis en ce sens que la taxation rectificative du 15 mai 2014 pour la période fiscale 2011 est annulée au profit de celle ordinaire du 13 décembre 2012 (pour la même période fiscale) qui est confirmée. Pour le reste, le recours est rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer un émolument réduit de CHF 150.-. II. Impôt cantonal (604 2014 69) 7. Le recours, déposé le 22 mai 2014 contre une décision du 29 avril 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 8. a) En droit cantonal aussi, l'art. 21 al. 1bis LICD prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir aussi art. 21 al. 1 let. c LICD et art. 7 al. 1 LHID; RS 642.14). Comme en droit fédéral, l'art. 192 LICD (voir également art. 53 al. 1 LHID) dispose que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 perçu, y compris les intérêts (al. 1). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que les bases indispensables à l'évaluation des éléments imposables étaient connues de l'autorité fiscale, un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il y a sous-évaluation de ces éléments (al. 2). b) Les développements concernant les avantages appréciables en argent (voir consid. 2) sont également valables en droit cantonal, de même que la jurisprudence et la doctrine précitées (voir consid. 5b) justifiant la modification de décisions entrées en force sur la base du principe de la bonne foi, en particulier de l'interdiction de l'abus de droit. c) En présence de règles similaires, les considérants 4 et 5 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que le prêt octroyé, qui n'aurait jamais été accordé à un tiers à de telles conditions, constitue ainsi une prestation appréciable en argent imposable auprès du recourant. Quant à l'erreur manifeste entachant la taxation ordinaire du 13 décembre 2012 pour la période fiscale 2011, elle ne peut pas être corrigée à défaut d'être essentielle. 9. a) Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis, la

taxation rectificative du 15 mai 2014 pour la période fiscale 2011 étant annulée au profit de celle ordinaire du 13 décembre 2012 (pour la même période fiscale) qui est confirmée. Pour le reste, le recours est rejeté. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, comme pour le recours formé en droit fédéral, il se justifie de fixer un émolument réduit de CHF 150.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 68)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.